

Audience publique du 10 novembre 2004

Recours formé par Monsieur ..., ...
contre une décision implicite du directeur
de l'administration des Contributions directes
en matière de remise d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 17623 du rôle, déposée en date du 19 février 2004 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., préretraité, demeurant à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes refusant de faire droit à ses demandes de remise gracieuse relatives à l'impôt sur le revenu des années 1994 à 2001 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé le 19 mai 2004 au greffe du tribunal administratif ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 18 juin 2004 par Monsieur ... au greffe du tribunal administratif ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, Monsieur ... ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 octobre 2004.

Suite aux tempêtes catastrophiques de l'année 1990, le Gouvernement décida de favoriser par une mesure exceptionnelle l'imposition des bénéfices forestiers réalisés en forêt privé après ces tempêtes.

Au projet de loi aboutissant à la loi du 1^{er} décembre 1992 modifiant et complétant la loi modifiée du 18 décembre 1986 promouvant le développement de l'agriculture, cette mesure, bien qu'elle ne soit pas incluse dans ledit projet de loi, est commentée de la façon suivante : « *Quant au problème particulier des coupes dues aux tempêtes catastrophiques de l'année passée, ce projet de loi ne renferme pas de solution particulière, mais le Gouvernement propose de le solutionner par le biais d'une mesure exceptionnelle accordée par voie gracieuse. Aux termes de cette mesure, les produits forestiers réalisés par suite des tempêtes de l'hiver 1989/1990 sont censés être égaux au total de la valeur comptable du bois abattu, des frais de coupe et des frais connexes, ainsi que des frais ultérieurs de culture et de replantation. Cette mesure revient donc à affranchir ces ventes de bois de toute imposition¹.* ».

¹ Doc. Parl. N° 3566, p. 6.

Le 21 janvier 1993, le ministre de l'Agriculture, de la Viticulture et du Développement rural fit parvenir au groupement des sylviculteurs une lettre ayant la teneur suivante :

« Objet : imposition des bénéfices forestiers »

Monsieur le Président,

J'ai l'honneur de me référer à notre entretien du 5 janvier 1993 qui entre autres portait sur l'imposition des bénéfices forestiers réalisés en forêt privée après les tempêtes de 1990.

Dans ce contexte, je vous confirme qu'en date du 16 décembre 1992, Monsieur le Directeur de l'Administration des contributions directes et des accises a, avec l'approbation de Monsieur le Ministre des Finances, décidé la mesure gracieuse suivante :

« Les produits bruts des coupes dues aux dégâts causés par les tempêtes de l'hiver 1989/1990 sont censés être égaux au total de la valeur comptable du bois abattu, des frais de coupe et des frais annexes ainsi que des frais ultérieurs de culture et de replantation. L'application de cette mesure gracieuse, qui est sujette à demande, englobe les subsides pour le reboisement et exclut toute déduction ultérieure pour frais de replantation sur la surface en question, ceci indépendamment de l'exercice en question... ».

Pour les années 1992 et 1993, Monsieur ... a obtenu, sans autre problème signalé, l'application de cette mesure exceptionnelle par le bureau d'imposition.

Pour les années suivantes, le bureau d'imposition refusa d'appliquer ladite mesure en arguant que les coupes et ventes de bois des années 1994 et suivantes n'étaient pas en relation causale directe avec les tempêtes de l'année 1990.

Après maintes lettres adressées à la même fin au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », Monsieur ..., en se fondant sur la mesure exceptionnelle de décembre 1992, demanda, en dernier lieu, par lettres respectives du 19 juillet 2003, une « *demande en remise gracieuse par voie de restitution à valoir sur le décompte d'impôts sur le revenu* » pour :

- les années 2001, 2000, 1999 et 1998, pour lesquelles les bulletins d'impôt ont été établis en janvier 2003 ;
- l'année 1997, pour laquelle le bulletin d'impôt a été établi en mai 2002 ;
- les années 1996, 1995 et 1994, pour lesquelles les bulletins d'impôt ont été établis en novembre 1998.

Le 25 juillet 2003, le directeur accusa réception de ces lettres datées du 19 juillet 2003 « *tendant à une remise gracieuse* ».

Monsieur ... estimant avoir satisfait aux conditions posées par l'article 8, paragraphe 3, point 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre de la décision implicite de refus du directeur ainsi désignée résultant du silence par lui observé pendant plus de 6 mois à partir de l'introduction de ses demandes respectives prêtes.

Quant à la recevabilité du recours

L'article 8, paragraphe 3, point 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif a la teneur suivante :

« Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas ».

Le § 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO » permet au contribuable, sous certaines conditions mais sans formalisme particulier, de déposer une demande en remise gracieuse des impôts dus. Le § 131 AO se lit de la façon suivante :

« Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond ».

Il est établi que Monsieur ... demande une remise gracieuse de l'impôt en se fondant sur la mesure exceptionnelle prise en 1992, sans préciser exactement la base juridique choisie, notamment au regard du § 131 AO.

La partie publique estime que la mesure exceptionnelle de 1992 s'analyserait comme une dérogation accordée en équité sur le fondement du § 13 AO et aurait comme telle un caractère réglementaire et conférerait des droits subjectifs sanctionnés au contentieux de l'impôt, de sorte que le passage par le § 131 AO deviendrait superflu.

Le § 13 AO a la teneur suivante :

« (1) Für bestimmte Arten von Fällen kann der Minister der Finanzen aus Billigkeitsgründen allgemein anfordern, dass abweichend von den Vorschriften des Staatsrechts

- 1. von Staatssteuern Befreiung gewährt wird oder die Steuern niedriger festgesetzt werden;*
- 2. von Realsteuern Befreiung gewährt wird oder die Steuermessbeträge für die Realsteuern niedriger festgesetzt werden;*
- 3. die Besteuerungsgrundlagen für die Besteuerung nach dem Einkommen, dem Ertrag, dem Vermögen niedriger festgestellt werden.*

(2) Zu Vorschriften, die eine Realsteuer unmittelbar betreffen (Absatz 1 Ziffer 2), bedarf der Minister der Finanzen der Zustimmung des Ministers des Innern. »

La mesure exceptionnelle prise en 1992 s'analyse en une mesure « générale » prise sur le fondement du § 13 AO et correspond au « *Milderungserlass* » allemand.

Or, l'article 36 de la Constitution, qui confère au Grand-Duc le pouvoir général de faire les règlements nécessaires pour l'exécution des lois, s'oppose à ce qu'une loi attribue l'exécution de ses propres dispositions à une autorité autre que le Grand-Duc (cf. Cour constitutionnelle, arrêt 1/98 du 6 mars 1998, Mém. A, 1998, p. 254).

Il en résulte que cette mesure exceptionnelle, qui ne revêt pas la forme d'un règlement grand-ducal, n'est pas conforme à l'article 36 de la Constitution et ne saurait comme telle être appliquée par le tribunal, étant donné que l'article 95 de la Constitution précise que les cours et tribunaux n'appliquent les règlements qu'autant qu'ils sont conformes aux lois.

Il est vrai que si le § 13 AO dispose que le ministre « *kann aus Billigkeitsgründen allgemein anordnen, ... abweichend von den Vorschriften des Staatsrechtes* », une telle disposition légale, autorisant le ministre à déroger aux dispositions du droit public et notamment de la Constitution, se heurte au principe luxembourgeois de la hiérarchie des normes et ne peut pas être appliquée telle quelle par le tribunal, de sorte que Monsieur ... ne saurait en tirer profit directement à partir du § 13 AO, comme semble vouloir le faire admettre le délégué du Gouvernement.

Etant donné cependant que les courriers respectifs de Monsieur ... tendent tous à une *demande gracieuse* et au vu de l'ambiguïté même de la formulation utilisée lors de la rédaction de la mesure exceptionnelle prise en 1992, au vu de la volonté manifeste du Gouvernement de faire profiter les victimes des tempêtes de l'hiver 1989/1990 de mesures fiscales favorables, ainsi qu'au vu du fait que le demandeur est censé avoir posé une demande ayant un effet utile, il y a lieu de retenir que les demandes formées par Monsieur ... sont à considérer comme ayant été introduites sur le fondement du § 131 AO.

Cette démarche est encore en phase avec celle appliquée par l'administration, étant donné que la note de bas de page n°4 du Code fiscal sous le § 13 AO renseigne : « *Par contre les dérogations qui revêtent seulement la forme d'instructions administratives, telles que les « Milderungserlasse » du ministre allemand, ne créent de droits subjectifs qu'à travers les remises accordées selon le § 131 AO.* »

Il y a dès lors lieu de vérifier si les demandes en remise gracieuse ont été introduites dans le délai prévu en la matière. Le § 131 AO renvoie à l'article 153 AO, lequel dispose :

« *Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche zugelassen sind, erlöschen sie, falls nichts anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahrs geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind.* ».

Les demandes en remise gracieuse doivent donc être introduites dans le délai d'un an à compter de la notification des bulletins d'impôt retenant la cote d'impôt par rapport à laquelle une rigueur objective ou subjective est invoquée.

Pour les années d'imposition 2001, 2000, 1999 et 1998, le respect de ce délai se trouve vérifié, dans la mesure où les bulletins d'impôts afférents datent tous de janvier 2003 et la demande de remise gracieuse de juillet 2003.

Ensuite, pour l'année d'imposition 1997, le respect de ce délai se trouve également vérifié, dans la mesure où le bulletin d'impôt date de mai 2002 et la demande en remise gracieuse introduite en juillet 2003 prend soin de préciser qu'elle se réfère à une demande antérieure introduite en août 2002.

Enfin, pour les années d'imposition 1996, 1995 et 1994, le respect de ce délai se trouve également vérifié, dans la mesure où les bulletins d'impôt datent de novembre 1998 et qu'il résulte des pièces du dossier qu'une première demande en remise gracieuse introduite après imposition, date du 19 décembre 1998.

Ainsi, étant donné que les demandes en remise gracieuse ont été valablement introduites tant *ratione temporis* que quant à la forme, il en résulte que conformément aux dispositions combinées du § 131 AO et de l'article 8, paragraphe 3, point 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif, compétent pour connaître du recours principal en réformation en ce qu'il entend déférer au tribunal la décision implicite de refus du directeur sur base du § 131 AO, est amené à déclarer le recours introduit en date du 6 octobre 2004 recevable, étant donné qu'aucune réponse du directeur n'est intervenue dans un délai de 6 mois à partir de la demande la plus récente introduite, à savoir en l'espèce à partir du 19 juillet 2003 et que les exigences de forme sont respectées, de sorte que le demandeur a pu s'adresser valablement au tribunal administratif.

Quant au fond

Selon le § 131 AO, le directeur accordera une remise d'impôt ou une restitution dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable.

Avant de pouvoir utilement vérifier l'existence d'une rigueur objective ou subjective, il y a lieu de vérifier si la légalité de l'impôt n'est pas contestée.

A ce titre il importe de savoir si des réclamations contre les bulletins d'impôt 1994 à 2001 ont été formulées et sont encore actuellement pendantes devant le directeur de l'administration des contributions directes, sinon devant les juridictions de l'ordre administratif.

En l'état le tribunal n'est cependant pas documenté à suffisance afin de pouvoir répondre à la question soulevée, de sorte qu'il y a lieu d'ordonner une réouverture des débats, afin de permettre aux parties d'y prendre utilement position.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation recevable,

au fond, avant tout progrès en cause, ordonne la réouverture des débats et invite chaque partie à déposer un mémoire complémentaire, pièces à l'appui, dont le dossier fiscal non encore déposé, sur la question de l'existence subsistante de réclamations ou recours à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1994 à 2001 ; sous peine de forclusion pour le lundi 29 novembre 2004 au plus tard ;

refixe l'affaire pour continuation des débats à l'audience publique du mercredi, 1^{er} décembre 2004 à 15.00 heures ;

réserve les frais, ainsi que tous autres droits des parties.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 10 novembre 2004 par :

M. Delaporte, premier vice-président,
Mme Thomé, juge,
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Delaporte

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 10.11.04
Le Greffier en chef du Tribunal administratif